

## شناسایی و رتبه بندی عوامل موثر بر اجرای خط مشی های مالیاتی در ایران

مهران محمدی آزاد

گروه مدیریت دولتی، واحد شوشتر، دانشگاه آزاد اسلامی، شوشتر، ایران

oranoosblue@yahoo.com

### چکیده

وصول مالیات از طریق سیستم مالیاتی و تعیین نرخ های مالیاتی برای اقشار مختلف یک جامعه بطوری که بتواند با کسب حداکثر ظرفیت مالیاتی، بالاترین درآمد را برای دولت ها داشته و به عدالت و توزیع مجدد درآمدها در کنار فرهنگسازی، قانونمند بودن و اعتماد متقابل بین دولت و مردم کمک نماید از جمله اهداف بسیار مهم سیستم های مالیاتی محسوب می شود. در این راستا، تدوین و پیاده سازی سیاست های درست مالیاتی از جمله مهمترین عوامل در بهبود نظام مالیاتی محسوب می شود. پژوهش حاضر با هدف شناسایی و رتبه بندی عوامل موثر بر اجرای خط مشی های مالیاتی در ایران انجام شده است. این پژوهش از لحاظ هدف، کاربردی و از لحاظ ماهیت و نحوه اجرا، توصیفی-پیمایشی است. جامعه آماری شامل مدیران و کارشناسان امور مالیاتی می باشد ( $N=30$ ). پس از استخراج عوامل موثر بر اجرای خط مشی های مالیاتی از طریق بررسی ادبیات، پرسشنامه مقایسات زوجی تهیه و در اختیار جامعه آماری قرار گرفت. داده های بدست آمده با استفاده از فرایند تحلیل سلسله مراتبی فازی تحلیل شده و بدین ترتیب، اولویت هر یک از عوامل در موفقیت اجرای خط مشی های مالیاتی در ایران مشخص شد. بر اساس نتایج بدست آمده مشخص شد که شفافیت خط مشی های مالیاتی، فرهنگ مالیاتی جامعه و تعهد سازمانهای مالیاتی به ترتیب از بیشترین اهمیت در اجرای خط مشی های مالیاتی برخوردار هستند.

**واژگان کلیدی:** مالیات، سیاست مالیاتی، شفافیت، فرهنگ مالیاتی

## مقدمه

مالیات از جمله مهم‌ترین منابع تأمین سرمایه‌ی لازم جهت عمران و آبادانی کشور به‌شمار می‌رود، مالیات کلمه‌ای است گنگ و دارای مفاهیم مختلف و انواع و ابعاد گوناگون از این رو نیاز به بررسی و باز کاوی دارد. لذا تعاریف مختلفی از آن شده که شاید تعاریف زیر بهتر منظور از مالیات را بیان نماید: مالیات مقدار پول و یا مالی است که شهروندان یک کشور طبق قانون به دولت خود می‌پردازند تا در جهت اداره امور کشور تأمین کالاها و خدمات عمومی و ضروری تضمین امنیت و دفاع همگانی و عمران و آبادانی توسط دولت مورد بهره برداری قرار بگیرد (سیاسی و حسینی، ۱۳۹۵). مالیات بر حسب تعریف سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) پرداختی است الزامی و بلاعوض. مالیات ممکن است به شخص، موسسه، دارایی و غیره تعلق گیرد. چنین تعریفی پرداخت‌های تامین اجتماعی را هم در بر می‌گیرد، حال آن که بر حسب مقررات و عرف مالیاتی ایران اصطلاح مالیات پرداخت‌های اخیر را شامل نمی‌گردد (خداداد و همکاران، ۱۳۹۴). مالیات دارای انواع مختلفی است که هر کدام با توجه به کارکردهای خود در اقتصاد به کار گرفته می‌شود. مالیات بر اساس چگونگی تعلق به کالاهای مورد مالیات به مالیات مستقیم و غیرمستقیم تقسیم می‌شود (پکی و همکاران، ۲۰۱۷).

خط مشی‌های مالیاتی مهمترین عامل در بهینه‌سازی سیستم مالیاتی هر کشوری محسوب می‌شوند. در واقع، وصول مالیات از طریق سیستم مالیاتی و تعیین نرخ‌های مالیاتی برای اقشار مختلف یک جامعه بطوری که بتواند با کسب حداکثر ظرفیت مالیاتی، بالاترین درآمد را برای دولت‌ها داشته و به عدالت و توزیع مجدد درآمدها در کنار فرهنگسازی، قانونمند بودن و اعتماد متقابل بین دولت و مردم کمک نماید از جمله اهداف بسیار مهم سیستم‌های مالیاتی محسوب می‌شود (ضیایی و همکاران، ۱۳۹۲). با این وجود، آنچه در اغلب کشورهای در حال توسعه مشاهده می‌شود این است که اجرای موفقیت‌آمیز خط مشی‌ها و سیاست‌های مالیاتی در این کشورها با مشکلات عدیده‌ای همراه است و این امر باعث مشکلات زیادی برای دولت‌ها شده است. به دلیل ساختار بی‌قاعده اقتصاد در بسیاری از کشورهای در حال توسعه و نیز محدودیت‌های مالی، اداره‌های مالیاتی و آماری در تولید آمارهای قابل اطمینان با مشکل مواجه هستند. این فقدان داده‌های آماری سیاستگذاران را از ارزیابی تاثیر بالقوه تغییرات اساسی در نظام مالیاتی باز می‌دارد. در نتیجه تغییرات نهایی اغلب بر تغییرات ساختاری حتی زمانی که مرجع بودن آن روشن است، ترجیح داده می‌شود. این امر ساختارهای مالیاتی ناکارآمد را تداوم می‌بخشد (چاوشانی و رضایی، ۱۳۹۶). بر این اساس، بکارگیری و اجرای سیاست‌های درست مالیاتی که بتواند به توزیع عادلانه ثروت در بین اقشار اجتماع کمک نماید از اهمیت بالایی برخوردار است. از سوی دیگر، همین خط‌مشی‌های مالیاتی هستند که نحوه استفاده از مالیات‌های واصله توسط دولت را مشخص می‌کنند. توسعه اقتصادی اغلب نیاز مضاعف به درآمدهای مالیاتی را جهت تأمین مالی و یا افزایش مخارج عمومی بوجود می‌آورد، اما همزمان کشورها را در افزایش درآمد مالیاتی جهت تأمین این نیازها، توانمندتر می‌سازد. مهمتر از میزان مالیات، این مساله است که این مالیات‌ها در چه راهی هزینه می‌شوند. با فرض پیچیدگی فرآیند توسعه، اینکه مفهوم سطح بهینه مالیات که به سختی به مراحل مختلف توسعه اقتصادی مرتبط است، بتواند به طور معناداری برای هر کشوری استنتاج شود، تردیدآمیز است (صادقی و همکاران، ۱۳۹۴).

بر اساس شواهد تجربی موجود، خط مشی‌های مالیاتی مهمترین عامل بهینه نمودن فرایند وصول و هزینه نمودن مالیات‌ها می‌باشند. با این وجود همواره عوامل مختلفی وجود دارند که مانع از اجرای بهینه سیاست‌های مالی می‌شوند. در این رابطه، بیبیلی (۲۰۱۴) اظهار داشته است که عدم اجرای دقیق سیاست‌های مالی عامل مهمی در ناتوانی کشورهای در حال توسعه جهت برآورده ساختن نیازهای عمومی افراد جامعه می‌باشد. از سوی دیگر، مطالعات موجود حاکی از آن است که با شناسایی عوامل موثر بر اجرای خط مشی‌های مالیاتی می‌توان گام بلندی در راستای بهینه نمودن نظام مالیاتی برداشت که منافع آن شامل حال کلیه افراد جامعه می‌شود (معمارزاده و همکاران، ۱۳۸۴؛ ضیایی و همکاران، ۱۳۹۶). بر این اساس پژوهش حاضر با هدف

شناسایی و رتبه بندی عوامل موثر بر اجرای خط مشی های مالیاتی در ایران انجام شده است. هدف از اجرای چنین تحقیقی، تبیین نقش عوامل مختلف در بهبود فرایند اجرای خط مشی های مالیاتی و در عین حال مشخص کردن اهمیت و وزن هر یک از این عوامل در اجرای سیاستهای مالیاتی است.

## ادبیات پژوهش

شناسایی عوامل پیشران و بازدارنده اجرای خط مشی های مالیاتی همواره مورد توجه محققان بوده است و در این راستا مطالعات زیادی در داخل و خارج از کشور انجام شده است. آلمونیا و همکاران (۲۰۱۷) با بررسی مشکلات موجود در وصول مالیات در کشور آفریقایی اوگاندا به این نتیجه دست یافتند که شفافیت سیاستها و نظام مالیاتی مهمترین عامل در بهبود سیستم مالیاتی کشور است. این محققان عدم شفافیت را یکی از معضلات نظام مالیاتی در اغلب کشورهای در حال توسعه قلمداد کردند. در تحقیقی دیگر، آچاریا (۲۰۱۶) با بررسی خط مشی های مالیاتی در کشور نپال عنوان به این نتیجه رسید شفاف سازی نظام مالیاتی، جلوگیری از فرارهای مالیاتی و استفاده از نظام جامع اطلاعات مالیاتی را بعنوان راهکارهایی برای بهبود اجرای سیاستهای مالیاتی معرفی کرد. جانسن و همکاران (۲۰۱۷) به بررسی تاثیرگذاری عدم دریافت مالیات بر ارزش افزوده بعنوان راهکاری برای کمک به قشر آسیب پذیر در کشور آفریقای جنوبی پرداختند. نتایج حاصل از این پژوهش نشان داد که سیاست عدم دریافت مالیات بر ارزش افزوده در کشور آفریقای جنوبی روشی مقرون به صرفه برای حمایت از اقشار آسیب پذیر نیست.

شیزک و همکاران (۲۰۱۷) به بررسی خط مشی های مالیاتی در بین ۹۹ کشور مختلف و در فاصله بین سالهای ۱۹۷۰ تا ۲۰۰۰ پرداختند و به این نتیجه رسیدند که بین کشورهای توسعه یافته ناهمگنی قابل توجهی از لحاظ اجرای خط مشی های مالیاتی وجود دارد. همچنین این مطالعه نشان داد که تعهد سازمانهای مالیاتی و فرهنگ مالیاتی جامعه عوامل تعیین کننده اجرای خط مشی های مالیاتی هستند. اوتس و همکاران (۲۰۱۶) مطالعه ای با هدف بررسی سیاستهای پرداخت مالیات بر ارزش افزوده (VAT) در کشورهای روپایی پرداختند و دریافته اند که پویایی هایی چون موقعیت سیاسی، شفافیت و تداخلات مالی بعنوان عوامل موثر بر اتخاذ سیاستهای اتخاذ مالیات بر ارزش افزوده شد. مک کیهان و همکاران (۲۰۱۷) تعهد سازمانهای مالیاتی را عامل مهمی در بهبود اجرای خط مشی های مالیاتی در اقتصادهای نوظهور معرفی کردند. وگ و همکاران (۲۰۱۵) به بررسی عوامل موثر بر سیاستهای مالیاتی پرداخته و گزارش کردند با استفاده از سیستم یکپارچه مالیاتی می توان خط مشی های مالیاتی را به نحو بهتری اجرا نمود. همچنین این محققان دریافته اند که سیاستهای مالیاتی تاثیر معنی داری بر بازار کسب و کار دارند. پالیل و همکاران (۲۰۱۱) به بررسی عوامل موثر بر خط مشی های مالیاتی پرداختند و دریافته اند که فرهنگ مالیاتی عامه مردم و استفاده از سیستم های حسابداری مناسب، تاثیر مثبتی بر اجراء سیاستهای مالیاتی دارند.

صادقی و همکاران (۱۳۹۴) با تاثیر سیاستهای مالیاتی بر توسعه بازارهای مالی دریافته اند که اجرای صحیح خط مشی های مالیاتی تاثیر مثبتی روی بازارهای مالی دارد. این محققان به اهمیت وجود نظام مالیاتی منسجم در بهبود وضعیت وصول مالیات اشاره کردند. محمودی و همکاران (۱۳۹۴) به بررسی درجه توفیق اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده پرداختند. نتایج بدست آمده از تحقیق نیز نشان داد آموزش ماموران مالیاتی و صاحبان مشاغل حرفه ای، مهلت پرداخت، نحوه اطلاع رسانی، نحوه برخورد، نحوه دریافت و نحوه محاسبه مالیات بر ارزش افزوده بر درجه توفیق اجرای این نظام مالیاتی تاثیر دارد. ضیایی و همکاران (۱۳۹۶) با بررسی عوامل موثر بر قدرت مالیات ستانی دولت در کشورهای در حال توسعه دریافته اند که تشریک اطلاعات اثر مثبت و معناداری بر نسبت مالیات به GDP دارد و دلالت بر این دارد که اصلاحات مالیاتی که دسترسی مقامات مالیاتی به اطلاعات مودیان را قانونی می سازد، قدرت مالیات ستانی دولت را بهبود خواهد بخشید. نادری فر و همکاران

(۱۳۹۵) به بررسی عامل های مؤثر بر اجرای موفق خط مشی های مالیاتی پرداختند. این محققان گزارش کردند که عملکرد سازمانهای مالیاتی و شفافیت نظام مالیاتی تاثیر مثبتی بر اجرای موفق خط مشی های مالیاتی دارد. معمار زاده و همکاران (۱۳۸۴) با بررسی شرایط و عوامل مؤثر بر اجرای خط مشی های مالیاتی در ایران، دوازده عامل مختلف اعم از شفافیت سیاست ها و قوانین مالیاتی، فرهنگ مالیاتی، تعهد سازمانی، آموزش کارکنان اداره مالیات و غیره را بعنوان عوامل مؤثر بر اجرای خط مشی های مالیاتی در ایران معرفی کردند.

### روش تحقیق

مطالعه حاضر با هدف شناسایی و رتبه بندی عوامل مؤثر بر اجرای خط مشی های مالیاتی در ایران انجام شده است. این مطالعه از لحاظ هدف، کاربردی و از لحاظ ماهیت و شکل اجراء، توصیفی-پیمایشی است. الگوریتم اجرایی تحقیق در شکل ۱ نشان داده شده است.



شکل ۱. فرایند اجرای تحقیق

از طریق بررسی ادبیات موجود، شش عامل شامل فرهنگ مالیاتی، شفافیت خط مشی های مالیاتی، تعهد سازمانهای مالیاتی، استفاده از مشوق های مالیاتی، نظام یکپارچه مالیاتی، و شرایط کسب و کار بعنوان عوامل مؤثر بر اجرای خط مشی های مالیاتی در ایران شناسایی شدند. در ادامه نسبت به اولویت بندی این عوامل با استفاده از فرایند تحلیل سلسله مراتبی (AHP) اقدام شد. بدین منظور پرسشنامه های مقایسات زوجی تهیه شده و در اختیار نمونه آماری قرار گرفت. نمونه آماری این تحقیق شامل صاحب نظران و خبرگان امور مالیاتی بود. از آنجا که این تحقیق با هدف اولویت بندی عوامل بر اساس نظرات خبرگان انجام شده است، لذا تعداد افراد نمونه آماری در این تحقیق اهمیت چندانی ندارد بلکه از آنجائی که پاسخ های افراد نمونه آماری به سوالات مطرح شده در رابطه با معیارهای اصلی و شاخص های فرعی و درجه اهمیت هر یک از آنها می باشد، انتخاب

افراد نمونه آماری یا همان کسانی که در تصمیم‌گیری گروهی شرکت دارند با اهمیت می‌باشد. بنابراین ۳۰ نفر از خبرگان امور مالیاتی بعنوان پنل خبرگان یا همان نمونه آماری مورد استفاده قرار گرفتند. در این تحقیق از پرسشنامه مقایسات زوجی (پرسشنامه خبره) برای جمع آوری داده‌ها استفاده شده است. با استفاده از مقایسه زوجی اهمیت نسبی عناصر تخمین زده می‌شود. این پرسشنامه‌ها براساس طیف ۹ درجه ساعتی مندرج در جدول ۱ تنظیم شده است.

جدول ۱. ارزش گذاری شاخص‌ها نسبت به هم، مقیاس نه درجه ساعتی (۱۹۸۰)

ارزش	وضعیت مقایسه I نسبت به J	توضیح
۱	ترجیح یکسان	شاخص I نسبت به J اهمیت برابر دارد.
۳	کمی مرجح	گزینه یا شاخص I نسبت به J کمی مهمتر است.
۵	خیلی مرجح	گزینه یا شاخص I نسبت به J مهمتر است.
۷	خیلی زیاد مرجح	گزینه I دارای ارجحیت خیلی بیشتری از J است.
۹	کاملاً مرجح	گزینه I از J مطلقاً مهمتر و قابل مقایسه با J نیست.
۸ و ۴ و ۲	بینابین	ارزشهای بینابین را نشان می‌دهد.

پس از تکمیل پرسشنامه‌های مقایسات زوجی، با استفاده از فرایند تحلیل سلسله مراتبی نسبت به اولویت بندی عوامل موثر بر اجرای خط مشی های مالیاتی اقدام شد. اساس محاسبات فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی بر اساس قضاوت اولیه تصمیم گیرنده که در قالب ماتریس مقایسه‌ها زوجی ظاهر می‌شود، صورت می‌پذیرد. بنابراین هرگونه خطا و ناسازگاری در مقایسه عناصر، نتیجه نهایی به دست آمده از محاسبات را تحت تاثیر قرار می‌دهد. بنابراین در این تحقیق، شاخص ناسازگاری محاسبه شد. تجربه نشان داده است که اگر نرخ سازگاری کمتر از ۰/۱۰ باشد سازگاری مقایسه‌ها قابل قبول بوده و در غیر اینصورت مقایسه‌ها باید تجدید نظر شود (خزائی، ۲۰۱۶).

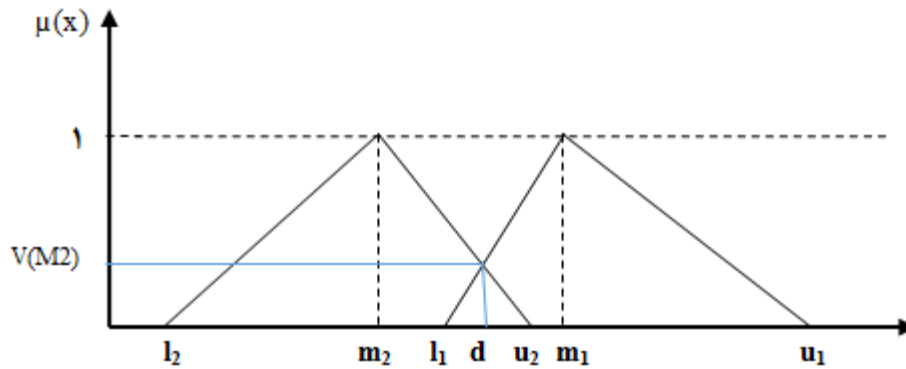
جهت اولویت‌بندی معیارها از تکنیک فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی (AHP) فازی استفاده شده است. اعداد مورد استفاده در این روش، اعداد مثلثی فازی هستند. این روش مبتنی بر میانگین حسابی نظرات خبرگان و روش نرمال سازی ساعتی است. دو عدد مثلثی  $M_1 = (l_1, m_1, u_1)$  و  $M_2 = (l_2, m_2, u_2)$  را در نظر بگیرید. دو مفهوم اساسی فرآیند تحلیل سلسله مراتبی فازی بر اساس روش تحلیل توسعه ای به صورت زیر می باشد:

۱- درجه احتمال بزرگتر بودن  $M_2$  نسبت به  $M_1$  برابر است با:

$$V(M_2 \geq M_1) = \text{hgt}(M_2 \geq M_1) = \mu_{F_2}(d)$$

$$V(M_2 \geq M_1) = \begin{cases} 1 & \text{if}(m_2 \geq m_1) \\ \frac{l_1 - u_2}{(m_2 - u_2) - (m_1 - l_1)} & \text{else} \end{cases} \quad (1)$$

که  $d$  مختصات بالاترین نقطه در منطقه اشتراک و برخورد دو تابع عضویت  $\mu_{M_1}$  و  $\mu_{M_2}$  است.



برای مقایسه  $M_1$  و  $M_2$  محاسبه هر دو مقدار  $V(M_2 \geq M_1)$  و  $V(M_1 \geq M_2)$  الزامی است.

۲- درجه احتمال بزرگتر بودن یک عدد فازی محدب از  $k$  عدد فازی محدب دیگر به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$V(M \geq M_1, M_2, \dots, M_k) = V[(M \geq M_1), (M \geq M_2), \dots, (M \geq M_k)] \\ = \min V(M \geq M_i) \quad i = 1, 2, \dots, k$$

مراحل اجرای فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی با روش چانگ به صورت زیر است:

- ترسیم درخت سلسله‌مراتبی (شناسائی هدف، معیارها و زیرمعیارها)
- تشکیل ماتریس مقایسه‌های زوجی
- تجمیع دیدگاه خبرگان: بهتر است برای تجمیع دیدگاه خبرگان بهتر است از میانگین هندسی هر یک از سه عدد فازی مثالی استفاده شود.

$$F_{AGR} = (\prod(l), \prod(m), \prod(u)) \quad (۲)$$

- محاسبه مجموع عناصر هر سطر

$$\tilde{S}_i = \sum_{j=1}^n \tilde{a}_{ij} \quad (۳)$$

- نرمالایز کردن مجموع عناصر هر سطر: از روش نرمال کردن خطی مانند تکنیک بردار ویژه ساعتی استفاده می‌شود. جمع فازی مجموع عناصر ستون محاسبه می‌شود:

$$\sum_{i=1}^n \tilde{S}_i \quad (۴)$$

که به صورت زیر نیز نمایش داده می‌شود:

$$\sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^n M_g^j \quad (۵)$$

برای نرمال سازی مجموع ترجیحات هر معیار، باید مجموع مقادیر آن معیار بر مجموع تمامی ترجیحات (عناصر ستون) تقسیم شود.

$$\tilde{M}_i = \tilde{S}_i \otimes [\sum_{i=1}^n \tilde{S}_i]^{-1} \quad (۶)$$

چون مقادیر فازی هستند بنابراین جمع فازی هر سطر در معکوس مجموع ضرب می‌شود. معکوس مجموع باید محاسبه شود.

$$M_1^{-1} = (1/u_1, 1/m_1, 1/l_1)$$

$$(\sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^n M_g^j)^{-1}$$

<http://MaJournal.ir>

$$S_k = \sum_{i=1}^n M * (\sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^n M_g^j)^{-1} \quad (7)$$

- محاسبه درجه احتمال بزرگتر بودن (درجه امکان پذیری)

محاسبه درجه ارجحیت (درجه امکان پذیری) یک عدد فازی  $S$  که از  $k$  عدد فازی بزرگتر باشد. این محاسبات براساس همان دو مفهوم بنیادین روش چانگ که پیشتر به آنها اشاره شد صورت می گیرد. روش های دیگری نیز برای محاسبه درجه بزرگتر بودن وجود دارد که همه یک نتیجه یسکان دارند. درجه امکان پذیری را با  $d'(A_i)$  نمایش می دهیم:

$S_i; i=1, 2, \dots, k; V(S_i \geq S_k)$

$$V(S_i \geq S_k) = \begin{cases} 1 & \text{if}(m_i \geq m_k) \\ \frac{l_k - u_i}{(m_i - u_i) - (m_k - l_k)} & \text{else} \end{cases}$$

$$V(S_1 \geq S_2) = \begin{cases} 1 & \text{if}(m_1 \geq m_2) \\ \frac{u_1 - l_2}{(u_1 - l_2) + (m_2 - m_1)} & \text{else} \end{cases} \quad (8)$$

(Calabrese-2013)

اگر فرض شود  $d'(A_i) = \min V(S_i \geq S_k)$  آنگاه بردار وزن به صورت زیر خواهد بود:

$$W' = (d'(A_1), \dots, d'(A_n)) \quad (9)$$

از آنجایی که اعداد مورد استفاده در این روش اعداد فازی مثلثی هستند، لذا مقیاسهای فازی مورد استفاده در روش فرآیند تحلیل سلسله مراتبی فازی (FAHP) و تکنیک فرایند تحلیل شبکه فازی (FANP) در جدول نشان داده شده اند. بطور معمول برای مقایسه زوجی نظرات خبرگان از طیف نه درجه ساعتی استفاده می شود که در جدول ۳-۲ ارائه شده است. یکی از روش های ساده برای فازی زدائی میانگین اعداد فازی مثلثی به صورت زیر است:

$$F_{ave} = (L, M, U)$$

$$x_m^1 = \frac{L + M + U}{3}$$

$$x_m^2 = \frac{L + 2M + U}{4}$$

$$x_m^3 = \frac{L + 4M + U}{6}$$

$$\text{Crisp number} = Z * = \max(x_{max}^1, x_{max}^2, x_{max}^3) \quad (10)$$

مقادیر  $x_{max}^i$  تفاوت چندانی باهم ندارند و همواره عددی نزدیک به  $M$  هستند. منظور از  $M$  میانگین حاصل از تجمیع مقادیر محتمل  $m$  از اعداد فازی مثلثی مختلف است. با این وجود مقدار قطعی بزرگترین  $x_{max}^i$  محاسبه شده در نظر گرفته می شود. در نهایت مقدار فازی زدائی شده برای تحلیل نهائی به نرم افزار سوپردسیژن جهت تعیین وزن معیارها منتقل می شود.

### یافته های تحقیق

چون شش معیار وجود دارد بنابراین تعداد مقایسه های انجام شده برابر است با:

$$\frac{n(n-1)}{2} = \frac{6(6-1)}{2} = 15$$

بنابراین ۱۵ مقایسه زوجی از دیدگاه گروهی از خبرگان انجام شده است. دیدگاه خبرگان با استفاده از مقیاس فازی کمی شده است. ابتدا دیدگاه خبرگان با طیف نه درجه ساعتی گردآوری شده است. سپس دیدگاه خبرگان فازی سازی شده شده است. برای تجمیع دیدگاه خبرگان در روش AHP فازی از روش میانگین هندسی استفاده شده است.

$$F_{AGR} = \left( \prod(l), \prod(m), \prod(u) \right)$$

ماتریس مقایسه زوجی براساس میانگین هندسی فازی دیدگاه خبرگان تنظیم شده است. این ماتریس که با نماد  $\tilde{X}$  نمایش داده می‌شود در جدول ۲ بیان شده است.

جدول ۲- ماتریس مقایسه زوجی معیارهای اصلی پژوهش

C6	C5	C4	C3	C2	C1	
(۲,۰۵, ۱,۶۴, ۱,۱۵)	(۰,۷۶, ۰,۶, ۰,۵۱)	(۰,۶۳, ۰,۴۵, ۰,۳۴)	(۰,۳, ۰,۲۴, ۰,۲)	(۰,۶, ۰,۴۱, ۰,۳۱)	(۱, ۱, ۱)	C1
(۳,۲۱, ۲,۵۱, ۱,۸۱)	(۲,۲۵, ۱,۸۵, ۱,۴۵)	(۰,۷۳, ۰,۵۵, ۰,۴۵)	(۰,۶۷, ۰,۵۵, ۰,۴۶)	(۱, ۱, ۱)	(۳,۲۳, ۲,۴۱, ۱,۶۷)	C2
(۴,۹۸, ۴,۱۵, ۳,۲۳)	(۲,۳۳, ۱,۹, ۱,۴۷)	(۲,۶۵, ۲,۱, ۱,۶۸)	(۱, ۱, ۱)	(۲,۱۷, ۱,۸۲, ۱,۴۹)	(۴,۹۴, ۴,۱۶, ۳,۳۶)	C3
(۴,۶۳, ۳,۸۴, ۳,۰۳)	(۱,۲۷, ۱,۰۸, ۰,۹۱)	(۱, ۱, ۱)	(۰,۵۹, ۰,۴۸, ۰,۳۸)	(۲,۲۳, ۱,۸۱, ۱,۳۷)	(۲,۹۳, ۲,۲, ۱,۵۸)	C4
(۲,۳۵, ۱,۸۳, ۱,۲۳)	(۱, ۱, ۱)	(۱,۱, ۰,۹۳, ۰,۷۹)	(۰,۶۸, ۰,۵۳, ۰,۴۳)	(۰,۶۹, ۰,۵۴, ۰,۴۴)	(۱,۹۷, ۱,۶۸, ۱,۳۲)	C5
(۱, ۱, ۱)	(۰,۸۱, ۰,۵۵, ۰,۴۳)	(۰,۳۳, ۰,۲۶, ۰,۲۲)	(۰,۳۱, ۰,۲۴, ۰,۲)	(۰,۵۵, ۰,۴, ۰,۳۱)	(۰,۸۷, ۰,۶۱, ۰,۴۹)	C6

پس از تشکیل ماتریس مقایسه‌های زوجی بدست آمده، بردار ویژه محاسبه گردیده است. ابتدا بسط فازی هر سطر محاسبه می‌شود. هر درایه ماتریس مقایسه زوجی  $\tilde{X}$  به صورت  $\tilde{X}_{ij}$  نمایش داده می‌شود. بسط فازی هر سطر نیز با نماد  $\tilde{S}_i$  نمایش داده شده است. بنابراین بسط فازی هر سطر به صورت زیر محاسبه شد:

$$\tilde{S}_i = \sum_{j=1}^n x_{ij}$$

بطور خلاصه:

$$\begin{aligned} \sum_{j=1}^6 x_{1j} &= (3.51, 4.35, 5.33) \\ \sum_{j=1}^6 x_{2j} &= (6.84, 8.88, 11.09) \\ \sum_{j=1}^6 x_{3j} &= (12.24, 15.13, 18.07) \\ \sum_{j=1}^6 x_{4j} &= (8.27, 10.41, 12.64) \\ \sum_{j=1}^6 x_{5j} &= (5.21, 6.51, 7.79) \\ \sum_{j=1}^6 x_{6j} &= (2.64, 3.05, 3.87) \end{aligned}$$



سپس جمع فازی مجموع عناصر ستون ترجیحات محاسبه شده است:

$$\sum \tilde{S}_i = \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^n x_{ij}$$

مجموع عناصر ستون ترجیحات معیارهای اصلی به صورت زیر است:

$$\sum_{i=1}^6 \sum_{j=1}^6 x_{ij} = (38.71, 48.33, 58.79)$$

برای نرمال سازی ترجیحات هر معیار، باید مجموع مقادیر آن معیار بر مجموع تمامی ترجیحات (عناصر ستون) تقسیم شود. چون مقادیر فازی هستند بنابراین جمع فازی هر سطر در معکوس مجموع ضرب می شود. معکوس مجموع باید محاسبه شود.

$$\text{if } \tilde{F} = (l, m, u) \text{ then } \tilde{F}^{-1} = \left(\frac{1}{u}, \frac{1}{m}, \frac{1}{l}\right)$$

بنابراین خواهیم داشت:

$$\left(\sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^n M_g^j\right)^{-1} = (0.017, 0.021, 0.026)$$

$$S_k = \sum_{i=1}^n M * \left(\sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^n M_g^j\right)^{-1}$$

بنابراین نتایج حاصل از نرمال سازی مقادیر بدست آمده به صورت زیر خواهد بود:

$$\tilde{W}_{C1} = (0.06, 0.09, 0.14)$$

$$\tilde{W}_{C2} = (0.12, 0.19, 0.29)$$

$$\tilde{W}_{C3} = (0.21, 0.32, 0.47)$$

$$\tilde{W}_{C4} = (0.14, 0.22, 0.33)$$

$$\tilde{W}_{C5} = (0.09, 0.14, 0.2)$$

$$\tilde{W}_{C6} = (0.05, 0.06, 0.1)$$

هریک از مقادیر بدست آمده وزن فازی و نرمال شده مربوط به معیارهای اصلی هستند. در گام نهایی فازی زدائی مقادیر بدست و محاسبات عدد کریسپ صورت گرفته است. محاسبات انجام شده برای تعیین اولویت معیارهای اصلی به صورت زیر است:

جدول ۳- فازی زدائی اوزان نرمال محاسبه شده متغیرهای اصلی مطالعه

وزن نرمال	Z	$x_{max}^3$	$x_{max}^2$	$x_{max}^1$	
۰,۰۹۰	۰,۰۹۷	۰,۰۹۳	۰,۰۹۵	۰,۰۹۷	مشوق های مالیاتی
۰,۱۸۶	۰,۲۰۰	۰,۱۹۵	۰,۱۹۸	۰,۲۰۰	تعهد سازمانهای مالیاتی
۰,۳۱۱	۰,۳۳۳	۰,۳۲۷	۰,۳۳۰	۰,۳۳۳	شفافیت خط مشی های مالیاتی
۰,۲۱۴	۰,۲۳۰	۰,۲۲۵	۰,۲۲۸	۰,۲۳۰	فرهنگ مالیاتی
۰,۱۳۴	۰,۱۴۳	۰,۱۴۲	۰,۱۴۳	۰,۱۴۳	نظام یکپارچه مالیاتی
۰,۰۶۵	۰,۰۷۰	۰,۰۶۵	۰,۰۶۸	۰,۰۷۰	شرایط کسب و کار

براساس جدول ۳ بردار ویژه اولویت معیارهای اصلی به صورت  $W_{21}$  خواهد بود.

$$W_{21} = \begin{bmatrix} 0.090 \\ 0.186 \\ 0.311 \\ 0.214 \\ 0.134 \\ 0.065 \end{bmatrix}$$

براساس بردار ویژه بدست آمده:

شفافیت خط مشی‌های مالیاتی با وزن نرمال ۰/۳۱۱ از بیشترین اولویت برخوردار است.

فرهنگ مالیاتی با وزن نرمال ۰/۲۱۴ در اولویت دوم قرار دارد.

تعهد سازمانهای مالیاتی با وزن نرمال ۰/۱۸۶ در اولویت سوم قرار دارد.

نظام یکپارچه مالیاتی با وزن نرمال ۰/۱۳۴ در اولویت چهارم قرار دارد.

مشوق‌های مالیاتی با وزن نرمال ۰/۰۹ در اولویت پنجم است.

شرایط کسب و کار با وزن نرمال ۰/۰۶۵ از کمترین اولویت برخوردار است.

همچنین اولویت‌بندی زیرمعیارها نشان داد که در بین شاخص‌های شفافیت خط مشی‌های مالیاتی، شاخص شفافیت سیاست‌ها از بیشترین اولویت برخوردار است؛ در رابطه با فرهنگ مالیاتی، شاخص تمایل شهروندان در رشد اقتصادی کشور از بیشترین اهمیت برخوردار می‌باشد. از لحاظ تعهد سازمانهای مالیاتی، تعهد مدیریت ارشد سازمان و از بعد نظام یکپارچه مالیاتی، ایجاد وحدت رویه از بیشترین اولویت برخوردارند. از لحاظ مشوق‌های مالیاتی، شاخص معافیت‌های مالیاتی برای مودیان خوش حساب از بیشترین اهمیت برخوردار می‌باشد. در نهایت، رونق بازار بعنوان مهمترین شاخص شرایط کسب و کار شناسایی شد. نرخ ناسازگاری مقایسه‌های انجام شده ۰/۰۲ بدست آمده است که کوچکتر از ۰/۱ می‌باشد و بنابراین می‌توان به مقایسه‌های انجام شده اعتماد کرد.

### نتیجه گیری

این مطالعه با هدف شناسایی و رتبه بندی عوامل موثر بر اجرای خط مشی‌های مالیاتی در ایران انجام شده است. ضرورت این حوزه برای مطالعه از آنجا نشأت می‌گیرد که اقتصاد نفتی حاکم را عامل بسیار اساسی در تخریب فرهنگ عمومی و اشتغال و موجب برهم خوردن مقاومت ایران در امر اقتصاد و از بین رفتن موتور محرکه آن یعنی تولید و صنعت در کشور شود. لذا دولت باید از راه‌های دیگری به کسب در آمد بپردازد که یکی از مهم ترین روش‌های درآمدی دولتهای توسعه یافته مالیات است (ضیایی و همکاران، ۱۳۹۲). از آنجائیکه مالیات یکی از مهمترین منابع تامین کننده درآمد دولتها محسوب می‌گردد می‌تواند تکیه گاه مطمئنی نیز برای دستیابی به اهداف اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و بعضا سیاسی واقع گردد. از اینرو در سالهای اخیر کلیه کشورها تلاش می‌کنند که برای تامین هزینه‌های جاری خود سهم بیشتری را به مالیات اختصاص دهند. مالیات ذیل عنوان سیاستهای مالی برای دستکاری منابع مالی دولت (از طریق مالیات و مخارج دولت) با هدف ثبات اقتصاد بحث می‌شود. تغییر پایه‌های مالیاتی و معافیتها و نوع نرخ بندی‌ها و جرائم فرار مالیاتی مالیات ثابت و تصاعدی و رعایت انصاف و مصارف مالیات از مهم ترین موضوعات سیاستگذاری مالیاتی هستند (نادری فر و همکاران، ۱۳۹۵).

نتایج بدست آمده در این تحقیق نشان داد که شفافیت خط مشی‌های مالیاتی مهمترین عامل موثر بر اجرای خط مشی‌های مالیاتی در ایران است. شفافیت و اجتناب از ابهام و پوشیدگی همواره بعنوان یک راهکار اساسی برای بهبود سیستم‌های مالیاتی مطرح بوده است. این یافته با نتایج بدست آمده در سایر مطالعات همخوانی دارد. بعنوان مثال، معمارزاده و همکاران

(۱۳۸۴)، شفافیت خط مشی‌های مالیاتی را بعنوان یک عامل موثر در اصلاح نظام مالیاتی کشور معرفی کردند. به همین ترتیب، آلمونیا و همکاران (۲۰۱۷) نیز با بررسی سیستم مالیاتی در کشور اوگاندا دریافتند که شفافیت سیاستها و نظام مالیاتی مهمترین عامل در بهبود سیستم مالیاتی کشور است. در مطالعه‌ای که توسط آچاریا (۲۰۱۶) در کشور نپال بعنوان یک کشور در حال توسعه انجام شد نیز این محقق گزارش کرد که شفاف سازی نظام مالیاتی عامل مهمی در بهبود وضعیت نظام مالیاتی این کشور می‌باشد. اوتس و همکاران (۲۰۱۶) نیز شفافیت سیاست‌های مالیاتی را عامل مهمی در بهبود وضعیت مالیات‌گیری در کشورهای اروپایی معرفی کردند که این یافته‌ها با نتیجه بدست آمده در پژوهش حاضر همخوانی دارد.

در این مقاله مشخص شد که فرهنگ مالیاتی دومین عامل مهم در بهبود اجرای خط مشی های مالیاتی در ایران است. فرهنگ مالیاتی، مجموعه‌ای از طرز تلقی، بینش، برداشت، ارزش های اجتماعی و عکس‌العمل و میزان آگاهی مردم از مالیات و قوانین، شیوه دریافت و هزینه کرد آن می باشد. وجود یک فرهنگ پیشرو مالیاتی کمک قابل توجهی به توسعه اقتصادی آن کشور می نماید (گونش و پولات، ۲۰۱۶). از سوی دیگر مدیران با آگاهی و مطالعه عوامل دربرگیرنده ارتقای فرهنگ مالیاتی حاکم بر جامعه بهتر می توانند فرهنگ مالیاتی را مدیریت و توسعه دهند. تلاش در جهت ایجاد یک فرهنگ مالیاتی پیشرو و قوی در کشور می تواند تاثیر مهمی در کاهش هزینه ها، افزایش درآمدهای دولت و ایجاد کنترل های موثر داشته باشد که نتیجه آن افزایش عدالت اجتماعی و رفاه عمومی باشد (صالحی و همکاران، ۱۳۹۳). پیش از این پاپیل و همکاران (۲۰۱۱) نیز گزارش کردند که فرهنگ مالیاتی عامه مردم تاثیر مثبتی بر اجراء سیاستهای مالیاتی دارند. در مطالعه انجام شده توسط معمار زاده و همکاران (۱۳۸۴) نیز فرهنگ مالیاتی بعنوان یک عامل موثر در اجراء خط مشی‌های مالیاتی معرفی شده است. در این تحقیق مشخص شد که تعهد سازمانهای مالیاتی سومین عامل موثر بر اجرای خط مشی های مالیاتی در ایران است. تعهد سازمانی بدین معنی است سازمانهای ذیصلاح تلاش مجددی برای وصول مالیات و اجرای سیاستهای مالیاتی بالادستی داشته باشند. پیش از این نیز محققان به اهمیت تعهد سازمانی در اجرای خط مشی‌های مالیاتی اشاره کرده اند. بعنوان مثال، شیزک و همکاران (۲۰۱۷) با بررسی سیاستهای مالیاتی در بیش از ۹۰ کشور مختلف گزارش کردند که فعالیت متعهدانه سازمانهای مالیاتی نقش موثری در اجراء چنین سیاست‌هایی دارد. مک کیهان و همکاران (۲۰۱۷) نیز تعهد سازمانهای مالیاتی را عامل مهمی در بهبود اجرای خط مشی‌های مالیاتی در اقتصادهای نوظهور معرفی کردند.

همچنین در این مطالعه مشخص شد که نظام یکپارچه مالیاتی، مشوق‌های مالیاتی، و شرایط کسب و کار به ترتیب در اولویتهای چهارم تا ششم قرار دارند. این عوامل نیز در مطالعات دیگر بعنوان عوامل موثر بر اجراء خط مشی‌های مالیاتی معرفی شده‌اند. بعنوان مثال، وگ و همکاران (۲۰۱۵) گزارش کردند با استفاده از سیستم یکپارچه مالیاتی می‌توان خط مشی‌های مالیاتی را به نحو بهتری اجرا نمود. آچاریا (۲۰۱۶) نیز استفاده از نظام جامع اطلاعات مالیاتی را بعنوان راهکارهایی برای بهبود اجرای سیاست‌های مالیاتی معرفی کرد. ابلر و همکاران (۲۰۱۵) نیز استفاده از مشوق‌های مالیاتی را راهکاری جهت افزایش مشارکت افراد در موفقیت خط مشی‌های مالیاتی معرفی کردند. در مجموع نتایج بدست آمده در این تحقیق و مطالعات مشابه حاکی از آن است که با بهینه‌سازی عواملی چون شفافیت خط مشی‌ها، بکارگیری نظام مالیاتی یکپارچه، فرهنگ مالیاتی

## منابع و مآخذ

۱. چاوشانی، مجتبی؛ نادر رضایی. ۱۳۹۶. بررسی عوامل موثر بر پذیرش تشکیل پرونده مالیاتی توسط مالیات دهندگان براساس مدل های TAM و TPB (مورد مطالعه: اداره کل امور مالیاتی استان کرمانشاه). رساله کارشناسی ارشد؛ دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرمانشاه، دانشکده ادبیات و علوم انسانی

۲. خدادادکاشی فرهاد، جانی سیاووش. ۱۳۹۴. بررسی امکان برقراری مالیات بر سود سپرده های بانکی در ایران با تاکید بر کارایی تخصیصی. پژوهشنامه مالیات، ۳ (۲۶)، ۹-۲۵.
۳. سپاسی، سحر؛ حمید حسینی. ۱۳۹۵. بررسی میزان کارایی ضرایب مالیاتی جهت برآورد درآمد مشمول مالیات شرکتهای پیمانکاری. پژوهشنامه مالیات. ۳۰، ۴۱-۵۳.
۴. صادقی، سید کمال، رنجپور، رضا، باقرزاده آذر، فاطمه، موسوی، سها. ۱۳۹۴. تاثیر سیاستهای مالیاتی بر توسعه بازارهای مالی. پژوهشهای اقتصادی ایران، ۲۰ (۶۵)، ۳۷-۶۱.
۵. صالحی، مهدی؛ سعید پرویزی فرد، مستوره استوار. ۱۳۹۳. تاثیر عوامل فرهنگ مالیاتی بر تمکین مالیاتی در بین مودیان امور مالیاتی. پژوهشنامه مالیات ۲۳. ۱۸۵.
۶. ضیایی بیگدلی محمدتقی، کشتار رحبی هانیه. ۱۳۹۲. شناسایی موانع موثر در اجرای بهینه نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران (بر اساس قانون مالیات بر ارزش افزوده). رسالت مدیریت دولتی (مدیریت دولتی)، ۴ (۱۱)، ۱-۱۵.
۷. ضیایی، زهرا؛ پریسا مهاجری، علی نصیری اقدام. ۱۳۹۶. بررسی عوامل موثر بر قدرت مالیات ستانی دولت در کشورهای در حال توسعه با تاکید بر تشریح اطلاعات مودیان. پژوهشنامه مالیات. ۳۲، ۱۴۱-۱۴۹.
۸. معمارزاده، غلامرضا، طاهرپور کلانتری، حبیب الله (۱۳۸۴). شرایط و عوامل موثر بر اجرای خط مشی های مالیاتی در ایران. آینده پژوهی مدیریت، ۱۷، ۷۱-۸۰.
۹. نادری فر، علی؛ محسن هراتی و نظر یونسی بارانی، ۱۳۹۵، بررسی عامل های مؤثر بر اجرای موفق خط مشی های مالیاتی مصوب مجلس شورای اسلامی در اداره مالیات شهرستان زابل، کنفرانس بین المللی مدیریت و حسابداری
10. Abeler, J., & Jäger, S. (۲۰۱۵). Complex tax incentives. *American Economic Journal: Economic Policy*, ۷(۳), ۲۸-۱
11. Acharya, S. (۲۰۱۶). Reforming Value Added Tax System in Developing World: the Case of Nepal. *Business and Management Studies* ۲ (۲), ۶۳-۴۴،
12. Almunia, M., Gerard, F., Hjort, J., Knebelmann, J., Nakyambadde, D., Raisaro, C., & Tian, L. (۲۰۱۷). An Analysis of Discrepancies in Tax Declarations Submitted Under Value-Added Tax in Uganda.
13. Besley, T., & Persson, T. (۲۰۱۴). Why do developing countries tax so little?. *Journal of Economic Perspectives*, ۲۸(۴), ۱۲۰-۹۹
14. Čížek, P., Lei, J., & Ligthart, J. E. (۲۰۱۷). Do Neighbours Influence Value-Added-Tax Introduction? A Spatial Duration Analysis. *Oxford Bulletin of Economics and Statistics* ۷۹ (۱), ۵۴-۲۵،
15. Güneş, S., & Polat, F. (۲۰۱۶). Tax Culture In The Context Of Development And Democratic Freedoms. *European Scientific Journal, ESJ*, ۱۲(۱۰)
16. Khazaii, J. (۲۰۱۶). Analytical Hierarchy Process (AHP). In *Advanced Decision Making for HVAC Engineers* (pp. ۸۵-۷۳). Springer International Publishing.
17. McKeehan, M. K., & Zodrow, G. R. (۲۰۱۷). Balancing act: weighing the factors affecting the taxation of capital income in a small open economy. *International Tax and Public Finance*, ۲۴(۱), ۳۵-۱
18. Ots, M., Krumsvik, A. H., Ala-Fossi, M., & Rendahl, P. (۲۰۱۶). The shifting role of value-added tax (VAT) as a media policy tool: A three-country comparison of political justifications. *Javnost-The Public* ۲۳ (۲), ۱۸۷-۱۷۰،

<http://MaJournal.ir>

19. Palil, M. R., & Mustapha, A. F. (۲۰۱۱). Factors affecting tax compliance behaviour in self-assessment system. *African journal of business management*, ۵(۳۳), ۱۲۸۶-۱۲۸۷
20. Peci, B., & Morina, F. (۲۰۱۷). The Legal Framework for Harmonization of Value Added Tax (VAT) in European Union. *Acta U. Danubius Jur.* ۷۲, ۷۲-۷۳
21. Vegh, C. A., & Vuletin, G. (۲۰۱۵). How is tax policy conducted over the business cycle?. *American Economic Journal: Economic Policy*, ۷(۳), ۳۲۷-۳۴۰